

経営組織形態とその属性

Incidence and Importance of The Forms of Business Organization

佐 藤 利 光

Toshimitsu Sato

I 会社の法形成

II 企業形式「GmbH&Co.KG」について

III 「GmbH&Co.KG」の隠れた会社関係

IV 「GmbH&Co.KG」の課題

I. 会社の法形成

「企業といっても何らかの法規制に従って組織され運営されていることは事実である……しかしながら、企業が法の所産であると考えるのは適当でない。そうではなくて、いろいろな法形態は、もともと経済活動の必要性が生み出したものであって、その一部はすでに数百年前に存在していたのである。法がそれら商慣習を追認し、成文化したと考えるのが適当である。」⁽¹⁾と指摘されるように、企業形式は元来事業者たちが事業の種類、規模あるいは必要とされる資金量等を考慮し、それに沿った形式を自由に発想したのであろう。

しかし、現代においては「企業者たちは運営していこうとする企業に関わる様々な条件や可能性を斟酌し、それぞれの法形式の長所と短所とを対応させながら、法秩序の用意してくれた法形式のうちから最も適当と思われるものを選び出すことが広く期待されている。」⁽²⁾のである。しかし、法の秩序がすべての企業者の望むような法形式を用意しているとは考えられない。たとえば、法秩序が禁止していなければ、ある合理性を追及するために既存の法形式を組み合わせることが考え出されるであろう。

このよい事例がドイツ連邦共和国（以下ドイツと呼ぶことにする。）における「GmbH&Co.KG」の出現である。

法形式を創作するにしても既存の法形式が、多ければ多い程多様な形式を誕生させる可能性

(1)大西健夫編「現代のドイツ」職場と社会生活／黒田全紀著「企業の諸形態」p.29

(2)マークス・ルッター、木内宜彦編著「日独会社法の展開」pp.7-8

の高いことは言うまでもない。

我が国にあっては、特殊な形態を除き事業経営の法形式はドイツに比べ簡素である。

その結果、この簡素性が「……多様な規模と種類の企業を含むことになった株式会社に對する法規制を、一体どのようにしたらよいのかという立法上の困難に遭遇している……」⁽³⁾ことの一因であると考えられる。

そこで本稿ではドイツにおいて創作された企業形式である「GmbH & Co. KG」を取り上げ、その法的形成の概要およびその展開過程で生じている「隠れた会社関係」を概観しようとするものである。

II. 企業形式「GmbH & Co. KG」について

現在、ドイツにおいて事業者が事業を開始しようとする場合、特殊な事業（船舶の共同所有事業あるいは相互保険事業等）を除き、その経営組織の形態は一般的につぎのような法律上の形式中より選択される。⁽⁴⁾

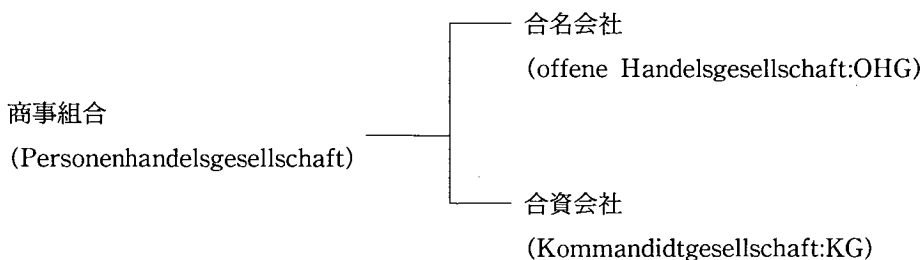
すなわち、

- (1) 個人企業 (Einzelunternehmung)
- (2) 民法上の組合 (Gesellschaft bürgerlichen Rechts)
- (3) 商事組合 (Personenhandelsgesellschaft)
- (4) 会社 (Kapitalgesellschaft)
- (5) 登記済協同組合 (eingetragene Genossenschaft)

等であり、これらの中より事業の種類・性格、要資金量の程度、出資者の内部諸関係および課税等の視点より最も目的適合性の高い法形式が選択されることになる。

1 「GmbH & Co. KG」の法的形成の概要

「GmbH & Co. KG」は上記（3）の商事組合に含まれる法形式である。通常、この商事組合はつぎのように二つの法形式に分類される。



(3)前掲書p. 4

(4)Dieter Ordelheide and Dieter Pfaff, EUROPEAN FINANCIAL REPORTING, 1994, pp. 23-24

「GmbH&Co.KG」は本質的には合資会社に含まれる法形式である。

いま、この「GmbH&Co.KG」の法形式を理解するために合名会社および合資会社の法形式が概観される。なお、この商事組合の二つの類型はわが国の類似した法形式とは異なり、法律上の人格すなわち法人格をもっていないこと、したがって法人税の納税義務を負わないこと等、似て非なるものであることに留意する必要がある。

(1) 合名会社 (offene Handelsgesellschaft:OHG) (HGB §§105～160)

合名会社は商法上つぎのように定義される。すなわち、

「§105 合名会社の定義、民法の準用

(1) 合名会社とは共通の商号のもとで商業を行うことを目的として設立されたものである。⁽⁵⁾

そして、そこでは全構成員が当該会社の債務に関して無限に責任を負う。」と定義される。

したがって、この企業形式はそれを構成する構成員から完全に独立した存在ではない。しかし、外部との関係では合名会社の商号のもとで第三者と取引を行うことも可能であり、各種法律行為を遂行する権利義務の主体ともなることもできる。⁽⁶⁾ (HGB §124 (1))

この企業形式は法人格をもたないために法人税を負担することはないが、他の税についてはたとえば、収益税 (Gewerbesteuer:GewSt)、不動産税 (Grundsteuer) および取引・消費税 (Verkehr-und Verbrauchssteuern) については納税の義務を負う。⁽⁷⁾

当該企業形式の内部関係はすべての構成員が直接的に無限責任を負うために、構成員全員に経営に参加する権利が付与されている。しかし構成員間の関係をどのようにするかは会社契約 (Gesellschaftsvertrag:わが国の定款の相当する。)により決定されるので、特定の構成員に業務執行権限を委ねたり、あるいは特定の部門ごとに業務執行者を定めることも可能である。⁽⁸⁾

利益の配分に関しては会社契約に別段の定めがない限り、商法§121(利益および損失の配分)の規定に従う。すなわち、最初の段階として年次利益から自分の出資額の4%相当額を請求する権利を有し、さらにつぎの段階として残余額が生じれば、残余額は構成員に平等に配分される。しかし、実際には利益に関する会社契約により各構成員の固定資本拠出額および個人財産に関するリスクを考慮して出資割合に応じて配分される。⁽⁹⁾

また、経営に参加する構成員は通常その活動に対し、商法上、構成員に配分される利益から控除することができる俸給を受け取ることができる。

(5)条文については、Becksche Textausgaben HGB 1995, Verlag C.H. Beck MÜNCHENを参照した。

(6)Ordelhiede and Pfaff Ibid., p.25

(7)Ordelhiede and Pfaff Ibid., p.25

(8)柏木邦良著「条解・ドイツ有限会社法」p.8

(9)Ordelhiede and Pfaff Ibid., p.26

(2) 合資会社 (Kommanditgesellschaft:KG) (HGB§§161~177)

合資会社は商法上つぎのように定義されている。すなわち、

「§161 合資会社の定義、合名会社の条項の準用

(1) 合資会社とは共通の商号のもと、以下の要件を満たした上で、商事企業の経営を目的とするものである。すなわち、当該会社の債権者に関して、構成員のひとりあるいは二人以上の者の責任が特定の資本拠出額に制限されており、その一方で無限の責任を負う構成員が存在することである。」と定義される。⁽¹⁰⁾

合資会社はつぎの点で基本的に合名会社と区別される。すなわち個人的に当該会社の債務の全てに責任を負う無限責任構成員（一般構成員）と商業登記簿に登録されている資本拠出額を限度として責任を負う有限責任構成員（特定構成員）とが存在していることである。この有限

(11)
表1 企業数および従業員に関する統計

1 経 営 形 態	2 企業数	3 比率%	4 従業員数	5 比率%	6 = 4 ÷ 2 企業当りの従業員数
個人商人 (Einzelkaufmann)	1,622,481	77.34	6,071,114	27.70	3.74
民法上の組合 (BGB-Gesellschaft)	136,711	6.52	831,570	3.79	6.08
事組合 (Personenhandelsgesellschaften)					
○合名会社 (OHG)	52,871	2.52	1,526,877	6.97	28.88
○合資会社 (KG)					
○GmbH&Co. KG					
49,030	2.34	2,996,819	13.67	61.12	
会 社 (Kapitalgesellschaften)					
○株式会社 (AG)	2,780	0.13	3,177,099	14.50	1,142.84
○株式合資会社 (KGaA)					
○有限会社 (GmbH)					
219,665	10.47	5,671,070	25.88	25.82	
登記協同組合 (Eingetragene Genossenschaft)	7,022	0.33	264,538	1.21	37.67
その他	7,230	0.35	1,377,552	6.28	190.53
合 計	2,097,790	100.00	21,916,639	100.00	10.45

出典：Wöhe, G. (1990) Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 17th edn, Munich: Vahlen S.335

(注) この数値は、1987年の以前の西ドイツおよび西ベルリンのものである。

(12)
表2 経営の法形態別により分析された課税取引高（納税者による総計）

1 経 営 形 態 (1)	2 課税取引高総計		3 納 税 者		4 納税者当りの取引高 百万DM (6)
	百万DM (2)	% (3)	数 (4)	% (5)	
個人商人 (Einzelkaufmann)	748,591	14.9	1,545,264	73.4	0.48
商事組合 (Personenhandelsgesellschaften)					
○合名会社 (OHG)	342,897	6.8	173,294	8.2	1.97
○合資会社 (KG)					
○GmbH&Co. KG					
1,204,775	23.9	85,219	4.1	14.1	
会 社 (Kapitalgesellschaften)					
○株式会社 (AG)	1,017,320	20.2	1,717	0.1	592.5
○株式合資会社 (KGaA)					
○有限会社 (GmbH)					
1,466,155	29.1	263,341	12.5	5.57	
登記協同組合 (Eingetragene Genossenschaft)	87,572	1.7	6,106	0.3	14.34
その他	170,464	3.4	29,033	1.4	5.87
合 計	5,037,774	100.00	2,103,974	100.00	2.40

出典：連邦統計局、シリーズ14, Finanzen und Steuer, NO.8. Umsatzsteuer 1990

(注) この数値は以前の西ドイツおよび西ベルリンのものである。

(10)(5)と同様

(11)(12)(13)Ordelheide and Pfaff Ibid., pp.28-29

拙稿「ドイツにおける経営組織の形態と課税」『経理知識』第64号, 1995.6, p.34

責任構成員は単なる資本提供者としての地位に留まり、別段の定めがある場合を除き経営には参加しない。また利益の配分に関してはそれに先立ち定められた資本拠出額の払込の完了が必要とされ、もし不足額が生じているのであれば補充しておかなければならない。

さらにこの有限責任構成員には自然人のほか法人もなり得ることは特筆されよう。因みにわが国商法はその55条で「(権利能力の制限) 会社ハ他ノ会社ノ無限責任社員ト為ルコトヲ得ズ」と規定しているために、わが国において「GmbH&Co.KG」という企業形式を選択する余地はない。

2 経営組織形態の外形的展開

各種の経営組織形態の外形的展開の状況が下記の表1および表2で示されている。すなわち企業数と従業員に関する統計が表1で、また企業の形態別の課税取引高が表2で、それぞれ描かれている。⁽¹³⁾

表1ではコラム1で各種の経営組織形態が、コラム2および3で企業数（絶対数と比率）がコラム4および5で従業員数（絶対数と比率）が、そしてコラム6で一企業当たりの従業員数の平均値がそれぞれ示されている。(このデータは以前の西ドイツの最も新しい労働統計から引用された。統一ドイツに対して利用できる数値は未だ存在していない。)

さらに表2では1986年の取引高税統計からの企業形態別の取引高（絶対値および比率）が示されている。

表1および2から、それぞれの経営組織の労働市場および財貨・用役市場における状況を知ることができる。すなわち、労働市場では会社、登記済協同組合およびその他以外の企業形態に従事している労働者が全体の52.13%と相対的に多く、この市場における会社以外の企業形態の重要性が理解できる。他方、財貨・用役市場では労働市場にみる個人商人あるいは商事組合の状況はない。

ところで、二つの表で注目されるのが「GmbH&Co.KG」という経営組織であろう。すなわち、表1では企業数が49,030社であり、表2では課税取引高が1,204,775百万DMである。いずれも相対的に高い数値を示している。

この「GmbH&Co.KG」という経営組織は上述された合資会社に含まれる法形式である。この経営組織が広く一般に受け入れられている理由として、完全なる有限責任と合資会社としての税の取り扱いの有利性にあるとことが指摘されている。⁽¹⁴⁾

つぎではこの「GmbH&Co.KG」成り立ちの経緯が概観される。

⁽¹⁴⁾Ordelheide and Pfaff Ibid., p.26

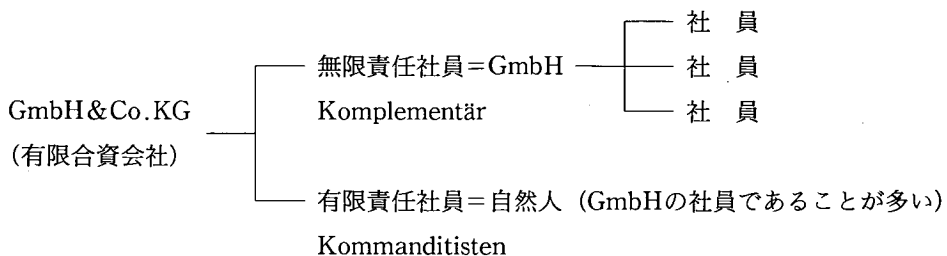
3 「GmbH & Co. KG」の成り立ち

「GmbH & Co. KG」が1912年にミュンヘンではじめて出現し、そして「1951年に（西）ドイツ連邦財政裁判所が、市民が節税を図ることは当然に許されるべきことであり、その限りでは GmbH & Co. KG は適法な組織であるとの判決を下したので、この認知以来次第にその数を増してきた。」⁽¹⁵⁾と指摘されるように、「GmbH & Co. KG」が適法な組織として市民権を得るまでにはおよそ30年の歳月を要している。以下ではこの組織が抱えていた商法上の問題点および税法上の問題点を検討しつつその足跡を概観する。

「有限合資会社 (GmbH & Co. KG) が1912年にミュンヘンにおいて、1910年8月14日の所得税がきっかけとなって設立されたのが最初である。この法律は有限会社の所得に対する二重課税、すなわち一方において有限会社自体に対し、他方において利益に対する権利者である社員に対する課税を定めた。しかし、有限会社を解散し、財産を合資会社に移転する回避手段は、不動産取引に対する課税が大であったため、とられなかった。この二重課税を免れるため産まれたのが、有限合資会社であった。」⁽¹⁶⁾と設立の誘因がもっぱらに税の回避にあったと記述されている。具体的には、合資会社の無限責任社員（構成員）に当該有限会社が就任し、これにより「GmbH & Co. KG」を設立させ、当該有限会社が有していた財産および営業を極めて低廉な賃料（当該有限会社に所得が生じない程度）でこの「GmbH & Co. KG」に賃貸し、会社契約 (Gesellschaftsvertrag) 等の定めで、「GmbH & Co. KG」の所得は主として有限責任社員に帰属させることにこととし、実質的に有限会社が負担すべき法人税を回避し、課税を有限責任社員が負担する有利な所得税のみとすることで二重課税に対応したのである。

「……1947年までは、有限合資会社に対する租税上の利益が重きをなした。その後税率が引き下げられ、二重課税が軽減され、租税上よりも、会社法上及び経営経済上の理由、たとえば継承、資本調達、責任制限等が主になった。有限合資会社は、実際の創作になるものであり、節税及び物的会社から人的会社への組織変更を物的会社の利点を失わず、しかもその費用を節減せんとして発生してきたものである。」⁽¹⁷⁾といわれる経過を辿り、おおくの法制上の有用性をもつ企業形式として展開されてきた。

以後の論述の理解を容易にするために、いま「GmbH & Co. KG」の内部関係の一般的な構成図を示しておく。⁽¹⁸⁾

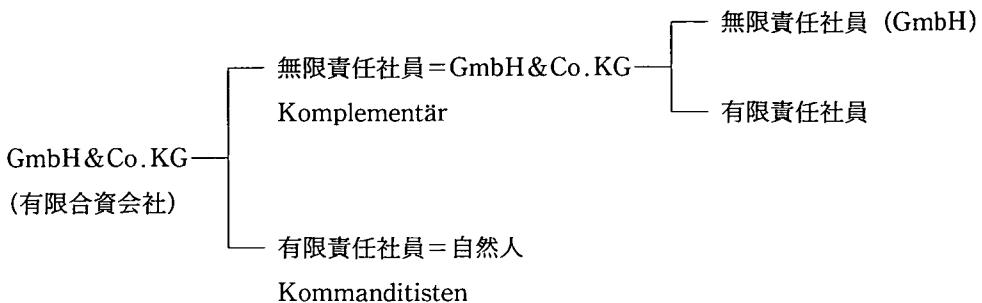


(15) 柏木邦良著、前掲書 p.11

(16)(17) 中川一郎著「西ドイツの有限合資会社 (Die GmbH & Co. KG) —主として税法上の問題」
税法学228号 p.27

(18) 柏木邦良著、前掲書 p.12

また、この垂型として無限責任社員に別のGmbH&Co.KG であることがある。いわゆる三層構造をもつ組織である。



GmbH&Co.KGの設立には種々の方法がある。1)有限会社が既に存在していて、後に無限責任社員がこれに加入する場合、2)合資会社が既に存在していて、その無限責任社員またはその一人の代わりに有限会社が無限責任社員となる場合、そして3)無限責任社員が合資会社に対する持分を後に設立された有限会社に持ち込み、この有限会社が無限責任社員になる場合等、であり、有限会社と有限合資会社とは同時に設立することもできる。⁽¹⁹⁾

1) 「GmbH&Co.KG」の商法上の問題点

この企業形式の商法上の問題点は無限責任社員の負う無限責任の意味についてであった。すなわち、「長い間、無限責任社員が、自然人ではなく、法人である有限会社であることは、人的会社である合資会社の概念と矛盾しないかが論争された。特に、問題となったのは、有限会社にあつては、その資本は特定されており、その社員は出資資本で責任を負担するに過ぎないから、無限責任社員の全財産による責任が存在しないではないか……」⁽²⁰⁾と批判されたのである。しかし、この批判に対してつぎのような反論がなされた。すなわち、「有限会社は独立の法人であり、その社員と同一にすることができないという事実を看過している。有限会社は自然人と同じく、基本資本という形式でその独立財産をもって無限責任社員として責任を負うのである。」⁽²¹⁾と。

そして1922年7月4日ライヒ裁判所判決が有限合資会社の合法性を認めてからは、もはや合法性についての争いは、その実際の意義を失ってしまった。さらに1955年9月28日の連邦裁判所も、この1922年の判決を支持し、有限合資会社の合法性は、今日西ドイツでは通説となったのである。⁽²²⁾

2) 「GmbH&Co.KG」の税法上の問題点

この企業形式の税法上の問題は、この企業形式がいかなる目的で設立せられたかという点が

(19)中川一郎著、前掲書 p.30

(20)(21)中川一郎著、前掲書 p.27

係争されてきた。すなわち、1922年6月30日のライヒ財政裁判所（RFH）の判決は有限合資会社の租税上の承認を拒否した。RFHは有限合資会社という形式の選択が、租税上以外の、たとえば経済的理由からもなされることを認めたが、その係争事件では、かかる経済的理由はなく、節税を唯一の目的として設立されたことを確認し、租税上有限会社と認定され、全所得に対する法人税課税が認められたのである。⁽²²⁾

これと反対に有限合資会社に対し租税上有利な見解がとられたのは、1929年3月13日のRFHの判決である。この判決は、有限合資会社という形式を用いることは直ちにAO（租税基本法）5条（租税回避否認一般規定）に該当し、通常は民法の形式及び形成可能性の濫用になるという推定は認められないと判示し、税務官庁が有限合資会社の法形成を租税上否認せんとするならば、納税義務者が選択した会社形式でいかなる具体的目的を追求するかを確認し、かつその目的達成のためには、必ずしも有限合資会社の形式を選択する要がなかったことを立証しなければならないと判示した。⁽²⁴⁾そして税法上、有限合資会社を容認したBFH（連邦財政裁判所）の判決は1951年8月22日の判決である。この判決は、納税義務者が節税のため最も有利な法形式を選択しても、民法の形成可能性の濫用と認めることはできない、租税政策は経済政策の影響を一部受ける、税率の過酷性は、納税義務者が最も有利な法形式を選択することを禁じ得ない、と判示した。⁽²⁵⁾以降、BFHから同様の趣旨の判決が1956年7月3日、1958年9月16日そして1961年3月14日に出され、これらにより、もはや有限合資会社を税法上認めること、及び税法上人的会社として取り扱うことに対しては、何の疑義も存しないこととなった。⁽²⁶⁾

III. 「GmbH & Co. KG」の隠れた会社関係 (Verdecktes Gesellschaftsverhältnis)

「GmbH & Co. KG」という企業形式が当初有限会社の所得に対する二重課税を回避するために創作された形式ではあったが、その後の論争および判決を通じ今や商法上も税法上（所得税）もその合法性に疑義のないものとなった。

ここでは「GmbH & Co. KG」の隠れた会社関係を収益税（Gewerbesteuer: GewSt）判決との関連で取り上げ、そこで起こされた税の回避行為がこの企業形式が採り得る隠れた会社関係に由来するものであることが明らかにされる。

「Familien-GmbH & Co. KG」の不当に高い利益分配のために隠れた会社関係⁽²⁷⁾

連邦財政裁判所（BFH）. 1995.9.21判決

前審：ヘッセン財政裁判所（FG）

⁽²²⁾⁽²³⁾⁽²⁴⁾中川一郎著、前掲書 p. 28.

⁽²⁵⁾⁽²⁶⁾中川一郎著、前掲書 pp. 29-30

⁽²⁷⁾Betriebs-Berater (BB). Heft 2. 11. 1. 1996, PP. 91-92.

Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH als Mitunternehmer der GmbH & Co. KG

判決主旨

- 1.) 単独社員—無限責任社員であるGmbHの業務執行者 (Geschäftsführer：取締役) は、つぎの場合、隠れた会社関係にもとづいたFamilien-GmbH&Co.KGの共同事業者である。
その場合とは、彼が業務の執行に際し、不当な利益依存関係を維持し、そして以前の個人事業者のごとく一企業の支配者として振る舞う場合、これである。
- 2.) つぎの場合、給与総額 (Gesamtbezüge) は不当である。すなわち、業務執行者が通常の固定給のほかに過大なる利益配分を受け取り、しかもそれが常に利益の圧倒的な部分を吸い上げている場合、これである。

所得税法 (EStG) §15Abs.1Nr.2に違反する。

この判決に先立ち所轄の税務署 (FA) は、適切に変更された1985年の収益税額の決定通知書を送付していた。それは当初の申告額に当該期間に支払われた業務執行者の給与額とGmbHへの支払配当額が加算されたものであった。

以下において上記の判決に至るまでの事実の存在およびその認定と解釈について述べる。

1. 事実の経過⁽²⁸⁾

Aは、事業主をAとするF商店の名称で賃借した場所で個人企業を営んでいた。彼は経営財産 (Betriebsvermögen) を原告、すなわちGmbH&Co.KG (以下、原告あるいはKGと呼ぶ。) に売却し、KGは1978年7月1日に事業経営を引き継いだものである。

KGの固定資本 (Festkapital) 250,000 DMについては、業務執行権限をもつ一人の無限責任社員として、A-GmbH (GmbH) が96%を、そして一人の有限責任社員としてA-GmbHの業務執行者であるAの妻が4%を出資していた。

この関係を図示すればつぎのとおりである。

GmbH&Co.KG	固定資本 250,000	A-GmbH96% 240,000DM	A 100% 240,000DM	固定資本 240,000DM	A-GmbH
		Aの妻 4% .10,000DM			

⁽²⁸⁾ (BB) PP.91-92

K Gの会社契約(定款)によって、GmbHとその業務執行者は、民法(BGB) §181 (双方代理の禁止)⁽²⁹⁾の制限から解放されていた。

利益および損失は出資金の割合に応じて分割されていた。

さらに有限責任社員(Aの妻)の抗弁権(Widerspruchsrecht)は商法(HGB) §164 (事業の経営)より排除されていた。

Aは1979年5月31日以降、GmbHのただ一人の社員であり、業務執行者でもある。また、その設立資本金(Stammkapital)は総額240,000DMであった。(1978年4月14日以来)

このような会社関係になかでつぎのような取引がおこなわれた。すなわち、Aは、K Gと締結した雇用契約(Anstellungsvertrages)にもとづいて、毎年、当該年に適用される被雇用者年金保険(Angestelltenversicherung)の必要分担金の2倍の高さの固定給および営業収益税控除前のK Gの純利益の56%の役員手当を受け取っていた。なお、この役員手当は、収益税(含む営業資本税)控除後のK Gの純利益がGmbHの設立資本金の20%よりも低い場合には、この差額の7/10だけ減少することとなる。

さらにAはK Gの営業部門において業務をおこなう権限をもち、そして同種の会社でしかも無限責任社員として関与する権限がある。

税務署(Finanzamt)は、このFamilien-GmbH & Co. KGの1982年から1986年になされた収益税の申告について調査した。

その結果、税務署は、Aは、彼の妻およびGmbHと並んでK Gの共同事業者と見なし得る、と判断し、これにより所得税法(EStG) §15 Abs. 1 Nr. 2にもとづいて所定の処置を講じたものである。

すなわち、A、Aの妻そしてGmbHはK Gの共同事業者と認定されたことにより、K Gより受け取る特定の報酬以外のものはすべて利益の分配と見なされることとなった。つまり、Aについては無限責任社員のGmbHと並んでK Gの共同事業者であるとの認定によりまず役員手当の収益控除性が否認され、ついでAの職務から説明のつかない固定給部分の収益控除性が否認され、この合計額がK Gの収益に加算されたのである。このことにより収益税の課税標準である所得税法上の所得が増加することとなったのである。

これに対して、Familien-GmbH & Co. KGが異議の申立、訴え、そして上告と手続きを踏んだが、成果のないままの状態が続きこの判決となったのである。

(29)「双方代理の禁止」とはGmbH & Co. KGの業務執行者と有限会社の取締役が同一人であるため、GmbH & Co. KGと有限会社との間に利害の対立が生じ得、業務執行者の行為が「双方代理の禁止」に該当し、無効となる。

2. 所得税法 (EStG) §15Abs.1Nr.2に違反する⁽³⁰⁾とした根拠

所得税法§15Abs.1Nr2は、営業経営 (Gewerbebetrieb) からの所得のうちの営業企業共同出資よりの利益分配および特別報酬についてつぎのように定めている。すなわち、

「社員が営業企業の事業者（共同事業者）と見なされる合名会社、合資会社およびその他の会社からの利益の分配、社員が会社のなかでの彼の行動に対して、あるいは貸付の貢献に対して、あるいは経済財の譲渡に対して、会社から受け取る報酬 (Vergutungen)。ひとつあるいはそれ以上の人的会社に関して間接的に関与している社員は、直接的に関与している社員と同等である。すなわち、彼は以下の場合、会社経営の共同事業者と見なされる。それは彼が間接的に関与しているところで、彼およびかれの関与が介在する人的会社は彼等が直接的に関与している人的会社の経営の共同事業者としばしば見なされる場合には。」と。⁽³¹⁾

本規定によれば社員が会社の共同事業者と見なされる場合、特別報酬以外に会社から受取る支払いは利益の分配にあたる、と解釈される。

したがって、本係争事件では異常高い役員手当が収益控除項目（事業者にあたらない場合）であるのか、あるいは利益控除項目（事業者にあたる場合）であるのかが争われたと推定される。(判決の概要中にこの点についての解説はない。)

税務署はつぎの事実を同法§15Abs.1Nr.2に違反する根拠とした。⁽³²⁾

- a) Aは不当に高い給与総額を得ている。(1985年の訴訟の年に、132,600DMの固定給、7,133 DMの夜勤手当そして169,173DMの役員手当)
- b) Aは私用目的で多くの金を引き出している。そして全ての貸借対照表決定日において、その損益勘定への記入が彼の負債となる債務であることがこの調査の期間中に判明した。(1982年12月31日の約203,000DMと1984年12月31日の約407,000DMの間)
貸借対照表決定日間では一部の債務はさらに高いかもしれない。損益勘定はKGの年次決算書の作成に先立ち、一社員の貸付費用と同様に一年当初に適用される連邦銀行の手形割引歩合を超える4%の利払いをつぎの方法でおこなっていた。すなわち、その利子額がその時の債務残高に加算される方法で。償還の定および担保は適切ではなかった。つまりAは償還を自分の裁量でおこなっていたのである。
- c) 店の改装はつぎの方法で融資された。すなわち、Aは総額で272,000DM以上の貸付を受け、担保を設定していた。さらにAはX通りの営業所の貸主に対するKGの義務について直接債務者的に保証していた。

(30) BB) P.92

(31) 条文については、Steuergesetze 1995, Textsammlung, VERLAG C, BECK/MÜNCHENを参照した。

(32) (BB) pp.92-93

d) Aはまた自分の名義で個人事業者として外部に対して振る舞っていた。

以上の事実にもとづいて当該税務署はAを(EStG) §15Abs.1Nr.2に規定する共同事業者と認定し、Aの業務執行者給与(308,906DM:筆者注132,600DM+7,133DM+169,173DM)およびGmbHへの利益配当支払額(78,125DM)を算入した営業収益を立証し、これを記載した収益税決定通知書を送付した。

税務署(FA)および財政裁判所(FG)が、AをKGの共同事業者と見なした根拠。⁽³³⁾

1) 所得税法§15Abs.1Nr.2の意味における共同事業者とはつぎのものを指す。すなわち、民法上の人的会社の社員—外国の会社も国内の会社と同様に—として、または経済的にひとつの会社関係を社会関係とする企業リスクにもとづいて行動し、企業者イニシアティブを展開しているものをいう。(1984年7月25日BFH 大部裁決)

このことにより、共同企業体(Mitunternehmerschaft)という仮定に、隠れた会社関係も十分に当てはまる。すなわち、この種の会社関係が存在するか否かは、関与を成立させる法律関係間の形式上の名称を関係の全体像から判断することとは無関係であること。(1993年7月13日BFH確定判決)

2) 財政裁判所は、隠れた会社関係は係争事件のなかで成立するという判決を採用した。

a) 会社関係に関するひとつの有力な手掛かりがつぎのなかにある。すなわち、雇用契約のなかで約定された給料がAの職務の遂行からは説明できないこと、これである。

確かに、彼の給付を—排他的に—交換契約という方法で説明することは、その関与を自由なものにしてしまう。そのことから雇用契約もそのような意味で受け取られている。たとえば、業務執行者が固定給と並んで利益に依存する役員手当を得ていたとしても。この役員手当に対する支払い責任は、原則上一般的なものとして査定される。

しかし、隠れた会社関係に対する手掛かりは、約定した給料総額が第三者の給付に対しては支払われず、しかも不当である場合には、その高さからも明らかとなる。

したがって、それ自体として、なお適切な固定給と見られ得る場合であっても、固定給との関係においても、またKGの留保利益との関係においても異常に高い成果の配分が決定的と見なされた。

b) この関連で、引き合いに出された1986年6月5日の部の判決のよれば定款上の出資者が以前の社員に属する権限を主張することができるか否かも考慮すべきとした。Aは指令に拘束された業務執行者のようにではなく、むしろ企業のただ一人の所有者として振る舞っていたということ。つまり、企業の特性にしがたい業務上の成果がほぼ排他的にAの人的な

(33) (BB) p.92

給付により決定されていたということ。

- 3) 財政裁判所は共同企業体の特質を肯定した。すなわち、Aは彼の職務のなかでKGのただ一人の業務執行者としてイニシアティブを示すことができた。それはまた彼の特質が共同企業体のイニシアティブとしても見なされ得るものであった。彼は全ての企業的な意思決定をとりおこなってきた。また彼の業務執行権はKGの定款にも、また雇用契約にも制限されず、自ら有限責任社員の抗弁権を排除した。さらにAは共同企業体の危険も負担していた。

さらにAはただ一人の持分所有者と、無限責任社員である業務執行者—GmbHとしてKGの業務をおこなうもので、共同企業体のイニシアティブの展開に対する可能性が特に強く現れていた。

以上が税務署および財政裁判所がAをKGの共同事業者と見なした根拠である。ここではA-GmbHもKGの共同事業者と見なされ、KG、AそしてA-GmbHを隠れた会社関係(共同企業体)と位置付けた。さらにいかなる状況をもって「隠れた会社関係」の存在を肯定するかと点については、当該給料の額が、職務との関係、他者の給与との関係、および留保利益との関係等からその合理性が説明できない場合であるとしている。さらに意思決定権の集中の程度および企業リスクの負担のレベル等がその存在の可否を決定するとしている。

IV 「GmbH & Co. KG」の課題

我が国では、現在でも「GmbH & Co. KG」という企業の法形式は馴染みのあるものではないであろう。「GmbH & Co. KG」の日本名は「有限合資会社」となっている。この命名についてはつぎのような記述がある。「……このDie GmbH & Co. KGはドイツの文献によって、無限責任社員が有限会社である合資会社を意味していることは容易に知ることができた。しかし一体どう邦訳したらよいのか、……随分訳語を考えた。合資会社に何という文言を冠したらよいのか、「有限会社無限責任社員合資会社」ではいかにも長い。といって「有限会社＝合資会社」というのも熟さない。考えあぐんだ結果、『有限合資会社』という語を用いることにした。訳語というよりは、われわれはDie GmbH & Co. KGのことを、[有限合資会社]という略語で呼ぶということにしておいた方が適切であろう。」⁽³⁴⁾と命名の過程が述べられている。

また、BFHの判決を読んでいると当事者がDie GmbH & Co. KGである事件が頗る多いとの指摘もあり、この企業形式のドイツにおける普及の程度が理解される。この企業形式が税制上の有利性とともにより以下のような有用性の存在の故に一般に受け入れられたものと考えられる。

ここで、GmbH & Co. KGの特徴のいくつかをあげればつぎのとおりである。⁽³⁶⁾

(34)(35)中川一郎著、前掲書 p.25

(36)柏木邦良著、前掲書 p.12

- 1) 同一所得に対する二重課税が排除される。
- 2) 一般的理解における有限責任の維持が可能（無限責任社員にGmbHが就任するので。）
- 3) 会社の永続性が確保される。（GmbHが社員に就任しているので、たとえ自然である社員が死亡したとしても。）
- 4) 人的色彩を留めておくことが可能。（意思決定権を有限責任社員に委ねることができる）
- 5) GmbHから有能な人材を送り込むことが可能。（GmbHは、時とし合資会社やGmbH & Co. KGの無限責任社員となることを唯一の目的として設立されることがある。）
- 6) 増資の場合、有限責任社員のみ持分だけを増やすことが可能。
- 7) GmbH & Co. KGの債権者は無限責任社員であるGmbHの社員あるいは取締役に対して責任を追及することはできない。

これらのことから、GmbH & Co. KG という企業形式が税制上の有利性とともて経営の機動性に優れ、かつ結合企業あるいは被結合企業としても多くのパターンを構築することが可能な組織であると言える。そしてここに「隠れた会社関係」が形成される温床があると考えられる。

また、ここでは言及されていないが重要な問題のひとつに、この企業形式を含む商事組合と所得税の関係がある。すなわち、この企業形式には周知のように所得税の納税義務はない。しかし収益税については納税義務があることから、出資者持分による利益の配分計算に先立ち、収益税の課税標準でもある企業自体の利益がまず算定される必要がある。

上述されたようにこの企業形式は法律上の人格の下に企業自体の損益を計算する構造をもっていない。つまり、このために出資者個人の貸借対照表を結合してこの計算をおこなう方法が採用されてきた。⁽³⁷⁾ (Bilanzbündeltheorie)

最近のBFHの判決は、この企業形式自体が税目的のために、ある範囲において認識されるべきであるという考えを受け入れる傾向にあることが指摘されている。⁽³⁸⁾

しかし、ここでの問題は「取引」概念の再検討である。すなわち、当該企業と社員（出資者）との取引を、換言すれば自己と自己との取引をどのように取り扱うのか等の問題である。

以上、「GmbH & Co. KG」は多くの利便性と有用性とを有する企業形式ではあるが、反面複雑な構造を意図的に構築することも可能であり、「隠れた会社関係」を保有しやすい企業形式と言えるのである。

⁽³⁷⁾⁽³⁸⁾ Ordelheide and Pfaff Ibid., p.63